

SKRIPSI

TREN PENGHINDARAN PAJAK PERUSAHAAN DI INDONESIA YANG TERDAFTAR DI BEI (TAHUN 2016-2020) MELALUI ANALISIS *EFFECTIVE TAX RATE* (ETR) PERUSAHAAN

RESKY AWALIAH



DEPARTEMEN AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2022

SKRIPSI

TREN PENGHINDARAN PAJAK PERUSAHAAN DI INDONESIA YANG TERDAFTAR DI BEI (TAHUN 2016-2020) MELALUI ANALISIS *EFFECTIVE TAX RATE* (ETR) PERUSAHAAN

sebagai salah satu persyaratan untuk memperoleh
gelar Sarjana Ekonomi

disusun dan diajukan oleh

RESKY AWALIAH

A031181004



kepada

**DEPARTEMEN AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2022**

SKRIPSI

TREN PENGHINDARAN PAJAK PERUSAHAAN DI INDONESIA YANG TERDAFTAR DI BEI (TAHUN 2016-2020) MELALUI ANALISIS *EFFECTIVE TAX RATE* (ETR) PERUSAHAAN

disusun dan diajukan oleh

RESKY AWALIAH
A031181004

telah diperiksa dan disetujui untuk diuji

Makassar, 20 Desember 2021

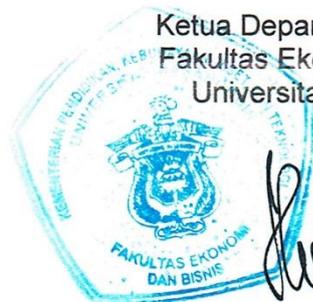
Pembimbing I

Dr. Ratna Ayu Damayanti, S.E., Ak., M.Soc.Sc., CA
NIP. 19670319 199203 2 003

Pembimbing II

Dr. Asri Usman, S.E., Ak., M.Si., CA, CRA, CRP
NIP. 19651018 199412 1 001

Ketua Departemen Akuntansi
Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Hasanuddin



Dr. Hj. Andi Kusumawati, S.E., M.Si., Ak., CA, CRA, CRP, CWM
NIP. 19660405 199203 2 003

SKRIPSI

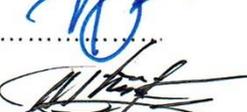
TREN PENGHINDARAN PAJAK PERUSAHAAN DI INDONESIA YANG TERDAFTAR DI BEI (TAHUN 2016-2020) MELALUI ANALISIS *EFFECTIVE TAX RATE* (ETR) PERUSAHAAN

disusun dan diajukan oleh

RESKY AWALIAH
A031181004

telah dipertahankan dalam sidang ujian skripsi
pada tanggal **17 Februari 2022** dan
dinyatakan telah memenuhi syarat kelulusan

Menyetujui,
Panitia Penguji

No.	Nama Penguji	Jabatan	Tanda tangan
1.	Dr. Ratna Ayu Damayanti, S.E., Ak., M.Soc.Sc., CA	Ketua	1. 
2.	Dr. Asri Usman, S.E., Ak., M.Si., CA, CRA, CRP	Sekretaris	2. 
3.	Drs. Haerial, Ak., M.Si., CA	Anggota	3. 
4.	Drs. Muhammad Ashari, Ak., M.SA, CA	Anggota	4. 



Dr. Hj. Andi Kusumawati, S.E., M.Si., Ak., CA, CRA, CRP, CWM 4
NIP. 19660405 199203 2 003

PERNYATAAN KEASLIAN

Saya yang bertanda tangan di bawah ini,

nama : Resky Awaliah
NIM : A031181004
departemen / program studi : Akuntansi/Strata Satu

dengan ini menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa skripsi yang berjudul,

TREN PENGHINDARAN PAJAK PERUSAHAAN DI INDONESIA YANG TERDAFTAR DI BEI (TAHUN 2016-2020) MELALUI ANALISIS EFFECTIVE TAX RATE (ETR) PERUSAHAAN

adalah karya ilmiah saya sendiri dan sepanjang pengetahuan saya di dalam naskah skripsi ini tidak terdapat karya ilmiah yang pernah diajukan oleh orang lain untuk memperoleh gelar akademik di suatu perguruan tinggi, dan tidak terdapat karya atau pendapat yang pernah ditulis atau diterbitkan oleh orang lain, kecuali yang secara tertulis dikutip dalam naskah ini dan disebutkan dalam sumber kutipan dan daftar pustaka.

Apabila di kemudian hari ternyata di dalam naskah skripsi ini dapat dibuktikan terdapat unsur-unsur jiplakan, saya bersedia menerima sanksi atas perbuatan tersebut dan diproses sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (UU No. 20 Tahun 2003, pasal 25 ayat 2 dan pasal 70).

Makassar, 16 Februari 2022

Yang membuat pernyataan



Resky Awaliah

PRAKATA

Puji syukur peneliti panjatkan kepada Tuhan yang Maha Esa atas berkat dan karunia-Nya sehingga peneliti dapat menyelesaikan skripsi ini. Skripsi ini merupakan salah satu langkah yang harus diselesaikan sebelum mengerjakan tugas akhir untuk mencapai gelar Sarjana Ekonomi (S.E). Pada jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin.

Penulis menyadari bahwa selesainya skripsi ini tidak lepas dari bantuan, bimbingan, dukungan, saran dan doa serta fasilitas dari berbagai pihak. Oleh karenanya pada kesempatan penulis ingin menyampaikan rasa terima kasih kepada:

1. Kedua Orang tua Penulis, Sujerati dan Agus salim yang menjadi sumber inspirasi, semangat, dan kekuatan penulis. Terima kasih karena selalu mendoakan, memberikan semangat, dukungan, nasihat, dan motivasi bagi penulis.
2. Ibu Dr. Ratna Ayu Damayanti, S.E., Ak., M.Soc,Sc, CA selaku pembimbing I dan bapak Dr. Asri Usman, S.E., Ak., M.Si, CA.,CRA.,CRP selaku pembimbing II yang telah bersedia meluangkan waktu untuk memberikan bimbingan, arahan, dan saran dalam penyusunan skripsi ini.
3. Prof.Dr.Hj. Haliah, S.E.,M.Si.,Ak.,CA selaku dosen pembimbing akademik yang telah membantu dalam konsultasi selama perkuliahan.
4. Dr. Hj. Andi Kusumawati, SE.,M.Si.,Ak., CA., CRP selaku ketua departemen akuntansi, dan seluruh dosen dan staf pengajar Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanudin khususnya jurusan Akuntansi yang telah memberikan ilmu yang bermanfaat bagi penulis.

5. Kak Ica, yang telah bersedia meluangkan waktu untuk ikut serta memberikan arahan selama proses penyusunan skripsi.
6. Kholil Albab (Manajemen 2018) yang telah membantu memberikan kritik dan saran selama proses pengerjaan skripsi.
7. Teman-teman penulis Uni, Sasa, Ninik, Alif, Rusdi, Sandy, Idham, Upik, Yani, dan lain-lain yang selalu menemani hari-hari perkuliahan dan membantu dalam berbagai hal.
8. Teman-teman Akuntansi Unhas 2018 yang tidak dapat disebutkan satu persatu, terima kasih atas kekompakannya selama masa perkuliahan.
9. Kakak-kakak senior Akuntansi dan teman-teman kema yang juga tidak dapat disebutkan satu persatu, terima kasih atas ilmu yang diberikan dalam berorganisasi selama masa perkuliahan.
10. Sahabat-sahabat sejak SMA dan masih hingga saat ini, Tia, Ismah, Ulan, Dita Terima kasih untuk dukungan, dan tetap menjadi teman dekat bagi penulis.
11. Semua pihak yang terlibat dalam penyusunan skripsi ini yang tidak dapat penulis sebutkan satu per satu.

Penulis menyadari bahwa penyusunan skripsi ini masih jauh dari kata sempurna. Karena hal itu, penulis menerima segala saran dan kritik yang membangun demi penulisan yang lebih baik di masa mendatang. Semoga skripsi ini dapat memberikan manfaat bagi semua pihak yang berkepentingan.

Wassalamu'alaikum Wr.Wb

Makassar, 25 Juni 2021

Resky Awaliah

ABSTRAK

Tren Penghindaran Pajak Perusahaan di Indonesia yang Terdaftar di BEI (Tahun 2016-2020) Melalui Analisis Tingkat *Effective Tax Rate* (ETR) Perusahaan

Trends Tax Avoidance In Indonesian Companies Listed On The IDX (2016- 2020) Through The Analysis Of The Company's Effective Tax Rate (ETR)

Resky Awaliah

Ratna Ayu Damayanti

Asri Usman

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui tingkat penghindaran pajak perusahaan di Indonesia. Data sekunder yang digunakan dalam penelitian ini adalah laporan keuangan perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada periode tahun 2016-2020 dan dapat diakses dari www.idx.co.id atau dari situs resmi dari masing-masing perusahaan. Dalam penelitian ini terdapat dua variabel yaitu ETR sebagai variabel independen dan penghindaran pajak sebagai variabel dependen. Dalam proses mengukur tingkat penghindaran pajak, penelitian ini menggunakan ETR. Semakin kecil ETR suatu perusahaan maka semakin besar penghindaran pajaknya. Berdasarkan hasil penelitian sektor perusahaan yang memiliki nilai ETR paling minimum selama 5 tahun metode penelitian adalah sektor *property* dan *real estate*. Dengan demikian, sektor *property* dan *real estate* adalah sektor yang melakukan penghindaran pajak paling besar selama 5 tahun periode penelitian.

Kata kunci : pajak, manajemen pajak, penghindaran pajak, ETR

This research aims to determine the level of tax avoidance of companies in Indonesia. The secondary data used in this study is the financial statements of companies listed on the Indonesia Stock Exchange (IDX) in the 2016-2020 period and can be accessed from www.idx.co.id or from the official website of each company. In this study there are two variables, namely ETR as the independent variable and tax avoidance as the dependent variable. In the process of measuring the level of tax avoidance, The smaller the ETR of a company, the greater the level of tax avoidance. Based on the research results, the company sector that has the minimum ETR value for 5 years, the research method is the property dan real estate sector. However, the property and real estate sector is the sector that avoided the greatest tax evasion for the past 5 years

Keywords: *tax, tax management, tax avoidance, ETR*

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL.....	i
LEMBAR PERSETUJUAN.....	ii
LEMBAR PENGESAHAN	iv
PERNYATAAN KEASLIAN	v
PRAKATA.....	vi
ABSTRAK.....	viii
DAFTAR ISI.....	ix
DAFTAR TABEL.....	xi
DAFTAR GAMBAR.....	xii
DAFTAR LAMPIRAN	xiii
BAB I PENDAHULUAN.....	1
1.1 Latar Belakang.....	1
1.2 Rumusan Masalah	4
1.3 Tujuan Penelitian.....	5
1.4 Kegunaan Penelitian	5
1.4.1 Kegunaan Teoritis.....	5
1.4.2 Kegunaan Praktis	5
1.4.3 Kegunaan Kebijakan.....	5
1.5 Ruang Lingkup Penelitian.....	6
1.6 Sistematika Penulisan	6
BAB II TINJAUAN PUSTAKA.....	7
2.1 Tinjauan Teori	7
2.1.1 <i>Theory Planned Behavior (TPB)</i>	7
2.1.2 Keadilan Pajak.....	8
2.1.3 Biaya Kepatuhan	9
2.1.4 Pajak	11
2.1.5 Manajemen Pajak	14
2.1.6 Penghindaran Pajak.....	16
2.1.7 Effective Tax Rate (ETR)	33
2.2 Kerangka Pemikiran	35

BAB III METODELOGI PENELITIAN	37
3.1 Rancangan Penelitian	37
3.2 Tempat Penelitian	37
3.3. Populasi dan Sampel Penelitian	38
3.3. Jenis dan Sumber Data	39
3.4 Metode Pengumpulan Data	39
3.5 Variable Penelitian dan Defenisi Operasional	40
3.5.1 Variabel Dependenden	40
3.5.1 Variabel Independen	41
3.6 Analisis Data	41
3.6.1 Analisis Nilai ETR	41
BAB IV HASIL DAN PEMBAHASAN	42
4.1 Deskripsi Data	42
4.2 Hasil	44
4.3 Pembahasan	50
BAB V PENUTUP	55
5.1 Kesimpulan	55
5.2 Saran	55
5.3 Keterbatasan Penelitian	56
DAFTAR PUSTAKA	58
LAMPIRAN	62

DAFTAR TABEL

Tabel 4.1.....	44
Tabel 4.2.....	45
Tabel 4.3.....	48

DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1.....	36
Gambar 4.1.....	51

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1 Biodata.....	65
Lampiran 2 Kerangka Teori.....	66
Lampiran 3 Peta Teori.....	67
Lampiran 4 Data Laba sebelum pajak dan beban pajak sampel.....	68
Lampiran 5. Ikhtisar keuangan (<i>financial highlights</i>) PT Metropolitan Land.....	71

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Dalam beberapa tahun terakhir, perdebatan kebijakan pajak internasional telah difokuskan pada strategi penghindaran pajak yang diterapkan oleh perusahaan multinasional. Surat kabar melaporkan bukti *anecdotal* padatnya aktivitas penghindaran pajak yang ekstensif oleh perusahaan multinasional. Literatur sebelumnya juga telah menyajikan bukti substansial mengenai skala penghindaran pajak menggunakan data pajak, keuangan, dan survei riil. Literatur baru-baru ini mulai lebih fokus pada alasan mengapa beberapa perusahaan lebih agresif dalam perencanaan pajak mereka daripada yang lain (Martin dan Christoph, 2018)

Fenomena penghindaran pajak dapat ditemui di Amerika dan Eropa. Pada penelitian yg ditulis oleh Martin Thomsen dan Christoph Wartin ditahun 2018 tentang perbandingan penghindaran pajak perusahaan Eropa dan U.S, dalam penelitian ini penghindaran pajak diukur menggunakan tingkat *Effective Tax Rate* (ETR) dan *Statutory Tax Rate* (STR). Penelitian ini memperluas temuan awal dari Dyreng *et.al.* (2017), yang menjelaskan variasi ETR tunai (*cash ETR*) selama 25 tahun periode penelitian (1988-2012) di perusahaan U.S dan memberikan kontribusi tambahan atas Markle dan Shackelford (2012). Penelitian Martin Thomsen dan Christoph Wartin tentang perbandingan penghindaran pajak perusahaan Eropa dan AS menyimpulkan bahwa selama periode 12 tahun penelitian mereka menemukan tren penurunan ETR di hampir semua negara yang termasuk dalam *organization for economic cooperation and development* (OECD).

Hasil mereka menunjukkan bahwa ETR dan STR rata-rata perusahaan U.S lebih besar dibanding Negara Eropa. Di sebagian besar Negara Eropa perbedaan antara STR dan rata-rata ETR telah menurun dari waktu ke waktu, tidak hanya di Negara Eropa dan U.S fenomena penghindaran pajak juga ditemui di Indonesia, *Tax justice in time of covid-19* menyebutkan bahwa kerugian akibat penghindaran pajak korporasi Indonesia mencapai 67,6 triliun (kontan.co.id). Hal ini merupakan akibat dari sistem pemungutan pajak di Indonesia.

Dalam proses pemungutan pajak, Indonesia menganut beberapa sistem diantaranya sistem pemungutan pajak *self assessment*. *Self assessment* adalah suatu sistem perpajakan yang memberi kepercayaan kepada wajib pajak untuk memenuhi, menghitung dan melaksanakan sendiri kewajiban perpajakannya (Rahayu, 2010:101). Sistem pemungutan pajak ini memberikan kesempatan bagi wajib pajak orang pribadi atau badan untuk mengurangi pajak yang dibayar dengan menekan biaya perusahaan termasuk beban pajak (Astuti dan Aryani, 2015). Praktik mengurangi beban pajak cukup merugikan bagi Indonesia yang menjadikan pajak sebagai tumpuan terbesar dari Anggaran Pendapatan Belanja Negara (APBN).

Pada tahun 2020 realisasi penerimaan pajak diperkirakan sebesar Rp 1.404.507.505.772.000,00 (satu kuadriliun empat ratus empat triliun lima ratus tujuh miliar lima ratus lima juta tujuh ratus tujuh puluh dua ribu rupiah) (pajak.go.id). Jika perusahaan tidak melakukan praktik penghindaran pajak, maka penerimaan pajak dapat lebih besar hingga 5,5% dari jumlah tersebut (kontan.co.id).

Menurut Hardika (2007) pajak bagi perusahaan merupakan beban yang akan mengurangi laba bersih sehingga perusahaan akan selalu menginginkan pembayaran pajak semaksimal mungkin. Perusahaan dapat melakukan dua cara

dalam memperkecil jumlah pajak yang dibayar yaitu dengan memperkecil nilai pajak dengan tetap mengikuti peraturan perpajakan yang berlaku yaitu dengan praktik penghindaran pajak atau memperkecil nilai pajak dengan melakukan tindakan yang tidak sesuai dengan undang-undang perpajakan atau penggelapan pajak (Brian dan Martani, 2014).

Lim (2010) mendefinisikan penghindaran pajak sebagai penghematan pajak yang timbul dengan memanfaatkan peraturan perpajakan yang dilakukan secara legal untuk meminimalkan kewajiban. Praktik penghindaran pajak banyak dilakukan terutama dalam transaksi bisnis lintas negara yang dilakukan dengan memanfaatkan regulasi perpajakan. Praktik penghindaran pajak yang dilakukan dirancang sedemikian rupa agar tidak melanggar ketentuan pajak secara resmi, namun praktik ini melanggar substansi ekonomi dari suatu kegiatan bisnis (Muswati, 2015). Penghindaran pajak merupakan pengurangan tarif pajak eksplisit yang mempresentasikan serangkaian strategi perencanaan pajak yang berawal dari manajemen pajak (*tax management*), perencanaan pajak (*tax planning*), pajak agresif (*tax aggressive*), *tax evasion*, dan *tax sheltering* (Hanlon dan Heitzman, 2010).

Menurut Kern dan Morris (1992), ETR perusahaan sering digunakan oleh para pembuat keputusan dan pihak-pihak yang berkepentingan sebagai salah satu acuan untuk membuat sistem pajak perusahaan karena ETR menyediakan ringkasan statistik dari efek kumulatif berbagai insentif pajak dan perubahan tarif pajak perusahaan. Menurut Richardson dan Lanis (2007) ETR adalah fungsi dari rasio insentif pajak terhadap *book income*, dimana insentif pajak (misalnya depresiasi) adalah hal yang menyebabkan *book income* berbeda dari penghasilan kena pajak.

ETR dihitung dengan cara membagi beban pajak penghasilan dengan laba sebelum pajak (Dyrenge *et.al*, 2008). Penggunaan ETR diharapkan dapat menggambarkan seluruh beban pajak yang akan berdampak pada laba akuntansi yang dapat dilihat dalam catatan atas laporan keuangan perusahaan (Chen *et.al*, 2010). Menurut Rizki dan Darsono (2015:5) perusahaan memiliki nilai ETR antara 0-1, semakin rendah nilai ETR (mendekati 0) maka perusahaan dianggap semakin tinggi tingkat penghindaran pajaknya, sementara semakin tinggi nilai ETR (mendekati 1) maka perusahaan dianggap semakin rendah tingkat penghindaran pajaknya.

Penelitian ini menggunakan laporan keuangan perusahaan yang terdaftar di BEI tahun (2016-2020), perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya yaitu terletak di tahun penelitian dan populasi penelitian. Penelitian sebelumnya mengambil sampel untuk tahun 2001-2014 sedangkan penelitian ini menggunakan sampel tahun 2016-2020, selain itu juga terdapat perbedaan pada populasi, populasi penelitian sebelumnya terbatas pada perusahaan manufaktur sedangkan pada penelitian ini populasi mencakup seluruh sektor yang terdapat di BEI. Penelitian ini sangat diharapkan dapat memberikan gambaran pada perusahaan yang melakukan penghindaran pajak.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang dari penelitian maka penulis merumuskan masalah dalam bentuk pertanyaan: “Bagaimana tren penghindaran pajak perusahaan yang terdaftar di BEI di Indonesia pada tahun 2010-2020 melalui Analisis *Effective Tax Rate* (ETR)”

1.3 Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian yang ingin dicapai adalah untuk menganalisis tren penghindaran pajak perusahaan yang terdaftar di BEI di Indonesia pada tahun 2010-2020 melalui analisis *Effective Tax Rate* (ETR).

1.4 Kegunaan Penelitian

1.4.1 Kegunaan Teoritis

Penelitian ini dapat memberikan gambaran mengenai sikap perusahaan di Indonesia mengenai penghindaran pajak, memberikan gambaran yang lebih luas kepada perusahaan tentang pola perkembangan perusahaan-perusahaan yang melakukan penghindaran pajak dalam jangka waktu yang panjang khususnya untuk perusahaan yang terdaftar di BEI di Indonesia.

1.4.2 Kegunaan Praktis

Penelitian ini dapat menjadi sebuah tambahan literatur yang memberikan bukti empiris terkait dengan tren penghindaran pajak perusahaan yang terdaftar di BEI di Indonesia melalui analisis *Effective Tax Rate* (ETR).

1.4.3 Kegunaan Kebijakan

Dengan adanya tren ini sangat berguna untuk membuat peramalan yang sangat diperlukan dalam mengambil kebijakan dalam bidang perpajakan, dari analisis tren penghindaran pajak dalam jangka waktu yang relatif panjang dapat diketahui seberapa besar fluktuasi kenaikan ataupun penurunan penghindaran pajak yang terjadi sehingga Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dapat mengevaluasi kebijakan yang dikeluarkan dalam rangka peningkatan tingkat kepatuhan wajib pajak.

1.5 Ruang Lingkup Penelitian

Penelitian ini menggunakan sampel data sekunder yang berupa laporan keuangan dan laporan tahunan dari perusahaan yang terdaftar di BEI periode tahun 2010–2020.

1.6 Sistematika Penulisan

BAB I PENDAHULUAN: Bab ini menguraikan mengenai latar belakang masalah, rumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, dan sistematika penulisan dalam penelitian ini.

BAB II TINJAUAN PUSTAKA: Bab ini menguraikan mengenai tinjauan teori yang digunakan dalam penelitian, kerangka pemikiran, dan perumusan hipotesis.

BAB III METODE PENELITIAN: Bab ini menguraikan mengenai rancangan penelitian, tempat dan waktu penelitian, populasi dan sampel, jenis dan sumber data, teknik pengumpulan data, variable penelitian, defenisi operasional, dan analisis data

BAB IV HASIL PENELITIAN: Bab ini menguraikan mengenai deskripsi objek penelitian, analisis data yang digunakan, dan pembahasan dari analisis data.

BAB V PENUTUP: Bab ini menguraikan mengenai kesimpulan dari penelitian yang telah dilakukan, keterbatasan penelitian, dan saran untuk penelitian selanjutnya

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Tinjauan Teori

2.1.1 *Theory Planned Behavior (TPB)*

Theory planned behavior (TPB) berawal dari *Theory of Reasoned Action* yang dikembangkan oleh Ajzen (1991), teori ini memperlihatkan hubungan dari perilaku-perilaku yang dimunculkan oleh individu dalam proses menanggapi sesuatu. TPB menyatakan bahwa selain sikap terhadap tingkah laku dan norma-norma subjektif, individu juga mempertimbangkan kontrol tingkah laku yang dipersepsikan yaitu kemampuan mereka untuk melakukan tindakan tersebut (Meiliana dan Agus, 2014).

Menurut Ajzen (1991) teori ini menjelaskan bahwa adanya niat untuk berperilaku dapat menimbulkan perilaku yang ditampilkan individu. TPB membagi tiga macam alasan yang dapat mempengaruhi tindakan yang diambil oleh individu, yaitu:

- a) *Behavioral belief*, yaitu keyakinan akan hasil dari suatu perilaku dan evaluasi atau penilaian terhadap hasil perilaku tersebut. Keyakinan dan evaluasi atau penilaian terhadap hasil dari suatu perilaku tersebut kemudian akan membentuk variabel sikap (*attitude*).
- b) *Normative belief*, keyakinan individu terhadap harapan normatif individu atau orang lain yang menjadi suatu referensi seperti keluarga, teman, atasan, atau konsultan pajak untuk menyetujui atau menolak melakukan suatu perilaku

yang diberikan. Hal ini akan membentuk variabel norma subjektif (*subjectif norm*).

- c) *control belief*, keyakinan individu yang didasarkan pada pengalaman masa lalu dengan perilaku, serta faktor-faktor yang dapat mendukung atau menghambat persepsinya atas perilaku. Keyakinan ini membentuk variabel kontrol perilaku yang dipersepsikan (*perceived behavioral control*).

Faktor utama dalam teori ini adalah niat seseorang untuk melaksanakan perilaku dimana niat diindikasikan dengan seberapa kuat keinginan seseorang untuk mencoba atau seberapa besar usaha yang dilakukan untuk melaksanakan perilaku tersebut. Pada umumnya, semakin besar niat seseorang untuk melakukan perilaku, maka semakin besar kemungkinan perilaku tersebut dicapai atau dilaksanakan (Ajzen, 1991)

2.1.2 Keadilan Pajak

Menurut Adam Smith di dalam bukunya yang berjudul *wealth of nations* bahwa prinsip yang sangat penting dan utama dalam pemungutan pajak adalah keadilan dalam perpajakan (Mustaqiem, 2017). Setiap masyarakat didalam suatu negara wajib untuk ikut serta mengambil peran dalam pembiayaan pemerintah dan peran tersebut harus proporsional serta sesuai dengan kemampuan masing-masing individu, yaitu dengan cara membandingkan pendapatan yang diperoleh dengan perlindungan yang didapatkan dari negara. Keadilan pajak adalah keadilan dalam menerapkan sistem perpajakan yang ada.

Masyarakat menganggap bahwa pajak adalah suatu beban, sehingga masyarakat memerlukan kepastian bahwa mereka akan mendapatkan perlakuan adil dalam pengenaan dan pemungutan pajak yang diperintahkan oleh negara. Keadilan pajak oleh Siahhan (2010) dibagi ke dalam tiga pendekatan prinsip, yaitu:

- a) Prinsip manfaat (*benefit principle*) menyatakan bahwa suatu sistem pajak dikatakan adil apabila kontribusi yang diberikan oleh setiap wajib pajak sesuai dengan manfaat atau jasa-jasa yang diperoleh dari pemerintah. Jasa pemerintah ini meliputi berbagai sarana yang disediakan oleh pemerintah untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat.
- b) Keadilan dalam hal kemampuan membayar (*ability to pay*) memiliki arti bahwa wajib pajak akan membayar jumlah pajak yang terutang sesuai dengan kondisi wajib pajak. Hal ini berarti wajib pajak dengan penghasilan sama besar, akan mempunyai kewajiban perpajakan yang sama.
- c) Keadilan horizontal (*horizontal equity*) adalah persepsi kewajaran pajak yang dibayar dibanding orang lain yang memiliki jumlah kekayaan yang sama. *Exchange equity* adalah kewajaran pajak yang dibayar lalu masyarakat membandingkan dengan servis atau pelayanan yang diberikan oleh pemerintah.
- d) Keadilan vertikal (*vertikal equity*) merupakan kewajaran pajak yang dibayarkan wajib pajak dibandingkan orang lain yang memiliki kekayaan yang lebih. Prinsip keadilan vertikal berarti bahwa orang-orang yang mempunyai kemampuan lebih besar harus membayar pajak lebih besar.

2.1.3 Biaya Kepatuhan

International tax compact (2010) menjelaskan ada berbagai alasan untuk menggelapkan pajak dan menghindari pajak. Alasan seseorang melakukan tindakan tersebut terbagi dalam dua kategori. Kategori pertama terdiri faktor yang berpengaruh negatif terhadap kepatuhan wajib pajak dengan undang-undang pajak. Faktor-faktor ini dapat digolongkan menjadi beberapa hal, yaitu kemauan rendah untuk membayar pajak (*low tax morale*) dan biaya tinggi untuk mematuhi

undang-undang pajak (*high compliance cost*). Kategori kedua penyebab timbulnya penggelapan pajak adalah rendahnya kemampuan administrasi pajak dan pengadilan fiskal untuk menegakkan kewajiban pajak. Semakin besar biaya kepatuhan yang dikorbankan oleh wajib pajak, maka wajib pajak akan cenderung melakukan tindakan ketidakpatuhan terhadap pajak seperti menggelapkan pajak (*tax evasion*) atau menghindari pajak (*tax avoidance*) (OECD, 2004).

Sandford (1995) menjelaskan ada tiga komponen biaya kepatuhan (*compliance cost*) yang terdiri dari :

- a) *Direct money cost* adalah biaya-biaya uang tunai atau cash money yang dikeluarkan wajib pajak dalam rangka pemenuhan kewajiban pajak, seperti pembayaran kepada konsultan pajak dan biaya perjalanan ke bank untuk melakukan penyetoran pajak.
- b) *Time cost* adalah pengorbanan waktu, yaitu waktu yang terpakai oleh wajib pajak dalam melakukan pemenuhan kewajiban pajak, antara lain waktu yang digunakan untuk membaca formulir SPT dan buku petunjuknya, berkonsultasi dengan akuntan atau konsultan pajak, dan waktu yang dikorbankan untuk pergi dan pulang ke kantor pajak.
- c) *Psychological cost* adalah pengorbanan yang diberikan oleh wajib pajak dan meliputi rasa ketidakpuasan, rasa frustrasi, serta keresahan wajib pajak dalam proses berinteraksi dengan sistem dan otoritas pajak. Sandford menyatakan bahwa *psychological cost* adalah rasa stres dan berbagai rasa takut atau cemas karena melakukan penggelapan pajak. Chattopadhyay dan Gupta (2002) berpendapat bahwa *psychological cost* dapat diukur dengan menggunakan estimasi beberapa komponen, yaitu *tax simplification*, *tax simplification*, dan *tax ambiguity*

2.1.4 Pajak

Pajak berdasarkan sudut pandang ekonomi merupakan representasi dari beralihnya sumber daya dari sektor privat kepada sektor publik (Sari, 2013). Menurut Pasal 1 Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 ketentuan umum dan tata cara perpajakan, pajak adalah:

“kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapat timbal balik secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat”.

Menurut Sari (2013), dari berbagai definisi yang dikemukakan para ahli yang mendefinisikan pajak, baik pengertian secara ekonomis (pajak merupakan beralihnya sumber dari sektor swasta ke sektor pemerintah) maupun pengertian secara yuridis (pajak adalah iuran yang bersifat paksa) serta menurut undang-undang, dapat ditarik kesimpulan bahwa ciri-ciri yang melekat pada pengertian pajak yaitu:

1. Pemungutan pajak bersifat paksa, apabila wajib pajak tidak melakukan kewajibannya dapat diberikan sanksi,
2. tidak adanya kontraprestasi (timbal balik perseorangan) yang diperoleh oleh individu secara langsung pada saat pembayaran pajak,
3. pemungutan pajak dipungut oleh negara (pusat maupun daerah),
4. pajak diperuntukkan bagi pengeluaran-pengeluaran pemerintah, bila ada pemasukannya masih terdapat surplus digunakan sebagai sebuah investasi pemerintah,
5. pajak dipungut dengan mengacu pada peraturan perundang-undangan,
6. dalam suatu keadaan, perbuatan, dan kejadian yang memberikan kedudukan atau jabatan pada seseorang, pajak dapat dipungut.

Menurut Waluyo (2017) setelah mengetahui bagaimana ciri-ciri yang

merepresentasikan pengertian pajak dari berbagai definisi, terdapat dua fungsi pajak, yaitu sebagai berikut:

1. Fungsi penerimaan (*budgeter*), pajak memiliki fungsi sebagai sumber dana yang ditujukan untuk pembiayaan pada pos-pos pengeluaran pemerintah.
2. Fungsi mengatur (*reguler*), pajak berfungsi sebagai alat untuk mengatur atau menjalankan kebijakan pemerintah di bidang sosial dan ekonomi.

Menurut Sari (2013) selain dua fungsi tersebut, pajak juga memiliki fungsi lainnya, yaitu:

- 1) Fungsi stabilitas, dengan adanya pendapatan dari pajak, pemerintah dapat melaksanakan kebijakan yang akan berpengaruh dengan stabilitas harga sehingga inflasi dapat dikendalikan.
- 2) Fungsi redistribusi pendapatan, pajak yang telah dipungut oleh negara akan digunakan untuk membiayai semua kepentingan negara, termasuk untuk membiayai pembangunan sehingga dapat membuka kesempatan kerja bagi masyarakat, dengan tujuan akhir dapat meningkatkan pendapatan masyarakat.
- 3) Fungsi Demokrasi, pajak yang telah dipungut oleh negara digunakan untuk merepresentasikan sistem gotong royong.

Bagi pemerintah, pajak merupakan suatu pendapatan terbesar yang dapat diperoleh untuk membayar biaya-biaya yang akan dikeluarkan pemerintah. Pemungutan harus dilaksanakan secara baik agar tidak merugikan masyarakat, maka dalam pemungutan pajak, tentu harus memperhatikan asas-asas yang disarankan oleh para ahli. Salah satu teori yang mengemukakan asas dalam pemungutan pajak yaitu Adam Smith. Dikutip dalam Waluyo (2017) Adam Smith mengemukakan teori yang dikenal dengan istilah *four maxims* yang terdiri dari:

- 1) *Equality*, yaitu dalam pemungutan pajak harus didasari sifat merata dan adil.

Pajak yang dikenakan terhadap wajib pajak harus sesuai dengan kemampuan yang dimiliki wajib pajak dan sesuai dengan manfaat yang diterima.

- 2) *Certainty*, berarti wajib pajak harus mengetahui secara jelas dan detail mengenai pajak yang telah dibayarkan kepada pemerintah seperti berapa besarnya, kapan harus dibayar, serta batas waktu pembayaran.
- 3) *Convenience of payment*, pemungutan pajak kepada wajib pajak sebaiknya dipungut pada saat yang tidak menyulitkan bagi wajib pajak. Seperti pada saat wajib pajak menerima penghasilan. Sistem tersebut dikenal dengan istilah *pay as you earn*.
- 4) *Economy*, dalam ekonomi biaya pemungutan dan biaya pemenuhan wajib pajak serta beban bagi wajib pajak seminimal mungkin.

Pajak merupakan salah satu tumpuan besar bagi pendapatan dan belanja negara (APBN), sebagian besar pengeluaran atau biaya negara dibiayai dari hasil pemungutan pajak. Tanpa pajak sebagian besar agenda negara akan sulit untuk dilaksanakan, maka dari hal tersebut menurut Sari (2013), terdapat tiga manfaat pajak sebagai berikut:

- 1) Pajak merupakan salah satu sumber penerimaan negara. Negara dalam melaksanakan tugas-tugasnya dan pembangunan memerlukan biaya yang diperoleh dari penerimaan pajak.
- 2) Pajak merupakan salah satu alat pemerataan. Pemungutan pajak dengan tarif progresif bertujuan untuk memungut pajak yang lebih tinggi pada golongan yang lebih mampu.
- 3) Pajak merupakan salah satu alat untuk mendorong investasi sesuai dengan yang telah disebutkan dalam fungsi pajak penerimaan, apabila terdapat sisa dari dana yang digunakan untuk membiayai pengeluaran negara, maka kelebihan tersebut dapat digunakan sebagai tabungan pemerintah

2.1.5 Manajemen Pajak

Menurut Lumbantoruan (1996), manajemen pajak adalah sarana untuk memenuhi kewajiban perpajakan dengan benar tetapi jumlah pajak yang dibayar dapat ditekan serendah mungkin untuk memperoleh laba dan likuiditas yang diharapkan, menurut Pohan (2013) menyatakan bahwa manajemen pajak adalah usaha sistematis yang dilakukan oleh wajib pajak orang pribadi maupun badan usaha melalui proses perencanaan, pelaksanaan dan pengendalian hak serta kewajiban perpajakannya agar hal-hal yang terkait dengan perpajakan dari wajib pajak orang pribadi maupun badan dapat dikelola dengan baik, efektif, efisien, sehingga dapat memberikan kontribusi yang maksimal bagi badan usaha dalam artian peningkatan laba atau penghasilan.

Menghasilkan kewajiban pajak yang efektif dan efisien dapat dilakukan dengan berbagai cara seperti yang masih memenuhi peraturan perpajakan maupun yang melanggar peraturan perpajakan. Menurut Suandy (2016) terdapat dua cara yang dapat dilakukan untuk melakukan manajemen pajak, antara lain:

- 1) Praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*), cara yang dapat dilakukan oleh wajib pajak untuk mengurangi kewajiban pajaknya seefektif dan seefisien mungkin, dengan memenuhi peraturan perpajakan.
- 2) Praktik penyelundupan pajak (*tax evasion*), cara yang dapat dilakukan oleh wajib pajak untuk mengurangi kewajiban pajaknya seefektif dan seefisien mungkin, dengan melanggar peraturan perpajakan

Tujuan manajemen pajak yaitu menerapkan peraturan perpajakan secara benar dan melakukan usaha efisiensi untuk mencapai laba dan likuiditas yang seharusnya. Tujuan dari manajemen pajak dapat dicapai melalui fungsi-fungsi manajemen pajak yang terdiri atas perencanaan pajak (*tax planning*), pelaksanaan kewajiban perpajakan (*tax implementation*), dan pengendalian pajak (*tax control*).

Pada umumnya penekanan perencanaan pajak untuk meminimumkan kewajiban perpajakan. Oleh karena itu ketidakpatuhan wajib pajak terhadap undang-undang dapat dikenakan sanksi, baik sanksi administrasi maupun sanksi pidana. Untuk menghindari sanksi tersebut manajemen berusaha untuk melakukan pengendalian atas beban pajak yang ditetapkan. Menurut Suandy (2008), manajemen pajak adalah perencanaan pemenuhan kewajiban perpajakan secara lengkap, benar, dan tepat waktu, sehingga dapat menghindari pemborosan sumber data. Ada 3 unsur motivasi perusahaan dalam melakukan tindakan manajemen pajak yaitu :

- a. Kebijakan perpajakan merupakan alternatif dari berbagai sasaran yang hendak dituju dalam sistem perpajakan, penerapan dan perlakuan yang berbeda atas dasar peraturan pemerintah terhadap masing-masing kondisi wajib pajak, membuat wajib pajak termotivasi untuk melakukan manajemen pajak.
- b. Undang-undang perpajakan, dalam pelaksanaan undang-undang perpajakan akan selalu diikuti oleh ketentuan-ketentuan lain (peraturan Pemerintah, keputusan Presiden, keputusan Menteri Keuangan, dan keputusan Direktorat Jenderal Pajak), karena tidak adanya undang-undang yang mengatur setiap permasalahan perpajakan secara sempurna. Tidak jarang ketentuan-ketentuan tersebut bertentangan dengan undang-undang itu sendiri, sehingga terbuka celah bagi wajib pajak untuk menganalisis kesempatan tersebut dengan cermat untuk manajemen pajak yang baik.
- c. Administrasi perpajakan, di Indonesia sangat sulit dalam pelaksanaannya karena wilayahnya yang luas dan jumlah penduduk yang banyak. Hal ini mendorong perusahaan untuk melakukan manajemen pajak dengan baik agar

terhindar dari sanksi administrasi maupun pidana karena adanya perbedaan pendapat. Ini disebabkan karena luasnya peraturan perpajakan yang berlaku dan sistem informasi yang belum efektif.

2.1.6 Penghindaran Pajak

Hanlon dan Heitzman (2010) mengartikan penghindaran pajak adalah pengurang pajak eksplisit, dimana penghindaran pajak merupakan rangkaian aktivitas *tax planning*. *Tax planning* adalah proses mengorganisasi usaha wajib pajak atau kelompok wajib pajak sedemikian rupa sehingga utang atau beban pajaknya berada dalam posisi yang paling minimal baik pajak penghasilan maupun pajak lainnya, sepanjang hal ini dimungkinkan oleh ketentuan umum peraturan perundang-undangan perpajakan maupun secara komersial, (Zain, 2007 : 43).

Terdapat setidaknya tiga hal yang harus diperhatikan seorang manajer dalam melakukan tindakan *tax planning*, yaitu tidak melanggar ketentuan perpajakan, secara bisnis masuk akal, dan bukti-bukti pendukungnya memadai selama proses tindakan *tax planning* tersebut, (Suandy, 2006). Darmadi dan Zulaikha (2013) menjelaskan bahwa motivasi adanya perencanaan pajak tidak hanya berasal dari perusahaan yang ingin menekan beban pajaknya, tetapi juga ada motivasi yang berasal dari tiga unsur perpajakan itu sendiri. Suatu tindakan *tax planning* atau perencanaan pajak yang tepat akan menghasilkan beban pajak minimal hal ini merupakan hasil dari praktik penghematan pajak (*tax saving*) atau penghindaran pajak yang dapat diterima oleh fiskus, dan sama sekali bukan penyelundupan pajak (*tax evasion*) yang tidak dapat diterima oleh fiskus atau tidak akan ditolerir.

Penghindaran pajak adalah suatu tindakan yang benar-benar legal, dalam hal ini sama sekali tidak ada suatu pelanggaran hukum yang dilakukan oleh perusahaan, dengan melakukan penghindaran pajak akan diperoleh penghematan

pajak sehingga terhindar dari pengenaan pajak yang lebih besar atau mungkin sama sekali tidak kena pajak, (Zain, 2007:49). Annisa dan Kurniasih (2012) mendefinisikan bahwa penghindaran pajak merupakan suatu strategi pajak yang agresif yang dilakukan oleh perusahaan dalam meminimalkan beban pajak, sehingga kegiatan ini mungkin memunculkan resiko bagi perusahaan. Lim (2010) mendefinisikan penghindaran pajak sebagai penghematan pajak yang timbul dengan memanfaatkan ketentuan perpajakan yang dilakukan secara legal untuk meminimalkan kewajiban. Dyreng, *et al.* (2008) menyatakan bahwa penghindaran pajak merupakan segala bentuk kegiatan yang memberikan efek terhadap kewajiban pajak, baik kegiatan yang diperbolehkan oleh pajak atau kegiatan khusus untuk mengurangi pajak.

Penghindaran pajak adalah bagian dari *tax planning* yang dilakukan dengan tujuan meminimalkan pembayaran pajak (Masri, 2013). Sedangkan Pohan (2013) menyatakan bahwa penghindaran pajak adalah upaya yang dilakukan secara legal dan aman bagi wajib pajak karena tidak bertentangan dengan ketentuan perpajakan, metode dan teknik yang digunakan cenderung memanfaatkan kelemahan. Kelemahan (*grey area*) yang terdapat dalam peraturan undang-undang perpajakan itu sendiri untuk memperkecil jumlah pajak yang terutang. Menurut Suandy (2006), penghindaran pajak adalah rekayasa, *tax affairs* yang masih tetap berada dalam bingkai ketentuan pajak (*lawful*). Setelah diuraikan beberapa definisi mengenai penghindaran pajak, maka dapat kita ketahui bahwa tujuan utama dari tindakan penghindaran pajak adalah membuat beban pajak yang dibayarkan menjadi lebih rendah karena perusahaan menganggap pembayaran pajak sebagai suatu tambahan biaya yang sangat besar atau transfer kekayaan dari perusahaan kepada pemerintah yang dapat mengurangi laba perusahaan.

Wajib pajak orang pribadi ataupun badan di Indonesia diberi keleluasaan penuh untuk menghitung beban pajak, membayar dan melaporkan sendiri kewajiban perpajakannya. Hal ini disebabkan adanya penerapan sistem *self assessment* dalam undang-undang perpajakan Indonesia. Penerapan sistem *self assessment* seakan memberikan kesempatan bagi wajib pajak untuk mengurangi jumlah pajak yang harus dibayar. Perusahaan yang merupakan wajib pajak akan cenderung menekan biaya-biaya perusahaan termasuk didalamnya beban pajak. Perusahaan dapat menggunakan dua cara dalam memperkecil jumlah pajak yang harus dibayar. Pertama, memperkecil nilai pajak dengan tetap mengikuti peraturan perpajakan yang berlaku dengan cara penghindaran pajak. Kedua dengan memperkecil nilai pajak dengan melakukan tindakan yang tidak sesuai dengan undang-undang perpajakan dengan cara penggelapan pajak. Penghindaran pajak merupakan upaya wajib pajak dalam memanfaatkan peluang-peluang yang ada dalam undang-undang perpajakan yang berlaku sehingga wajib pajak dapat membayar pajaknya menjadi lebih rendah. Aktivitas penghindaran pajak bila dilakukan sesuai dengan undang-undang perpajakan maka aktivitas tersebut merupakan aktivitas yang legal dan dapat diterima (Astuti dan Aryani, 2015)

Menurut komite urusan fiskal dari OECD menyebutkan ada tiga karakter tindakan penghindaran pajak (Suandy, 2006):

- a. Adanya unsur *artificial arrangement*, dimana berbagai pengaturan pajak seolah-olah terdapat di dalamnya padahal tidak, dan ini dilakukan karena ketiadaan faktor pajak. Skema semacam ini seringkali memanfaatkan *loopholes* (celah) dari undang-undang atau menerapkan ketentuan-ketentuan legal untuk berbagai tujuan, yang berlawanan dari isi undang-undang sebenarnya.

- b. Kerahasiaan, dalam hal ini biasanya konsultan yang ditunjuk perusahaan untuk urusan mengurus pajak perusahaan tersebut, menunjukkan cara penghindaran pajak yang dilakukannya dengan syarat wajib pajak harus menjaga kerahasiaannya sedalam mungkin.

Selain itu, ada pula cara-cara untuk melakukan penghindaran pajak, (Merks, 2007 dalam Kurniasih dan Sari ,2013) diantaranya ialah :

- a. *Substantive tax planning*, yaitu dengan memindahkan subjek pajak dan objek pajak ke negara yang memberikan perlakuan pajak khusus atau keringanan pajak (*tax haven country*) atas suatu jenis penghasilan.
- b. *Formal tax planning*, ialah suatu usaha penghindaran pajak dengan mempertahankan substansi ekonomi dari transaksi melalui pemilihan formal yang memberikan beban pajak yang paling rendah.
- c. *General anti avoidance rule*, adanya ketentuan anti *avoidance* atas transaksi *transfer pricing, thin capitalization, treaty shopping, dan controlled foreign corporation (specific anti avoidance rule)*, serta transaksi lain yang tidak mempunyai substansi bisnis.

Adanya tindakan penghindaran pajak akan menimbulkan kesempatan bagi manajemen dalam melakukan tindakan yang direncanakan untuk menutupi berita buruk yang ada dalam perusahaan atau bahkan dapat menyesatkan investor dan *stakeholder* lainnya. Hal tersebut menjelaskan bahwa dasar untuk memahami penghindaran pajak adalah *agency framework*, terlihat bahwa tindakan penghindaran pajak yang dilakukan pihak manajemen untuk kepentingan pribadi dan tidak untuk memaksimalkan kepentingan *stakeholder* dari pihak perusahaan.

Penghindaran pajak tidak terlepas dari unsur biaya, beberapa biaya juga harus ditanggung dalam melaksanakan tindakan penghindaran pajak diantaranya

ialah pengorbanan waktu dan tenaga, terdapat pula resiko yang harus ditanggung perusahaan jika tindakan penghindaran pajak terungkap, misalnya seperti bunga dan denda, atau bahkan kehilangan reputasi perusahaan yang dapat mengancam kelangsungan hidup perusahaan, (Armstrong *et.al.*, 2013). Dalam hal ini tindakan penghindaran pajak pasti memiliki keuntungan dan kerugian, menurut (Chen *et.al.*,2010) terdapat tiga keuntungan yang didapat dari tindakan penghindaran pajak, yaitu sebagai berikut:

- a. Efisiensi pajak yang dibayarkan oleh perusahaan kepada pemerintah,
- b. keuntungan bagi manajer (baik langsung maupun tidak langsung), misalnya mendapatkan kompensasi dari pemilik atau pemegang saham perusahaan atas tindakan penghindaran pajak yang dilakukannya,
- c. keuntungan kesempatan bagi manajer untuk melakukan tindakan *rent extraction*. Tindakan *rent extraction* merupakan tindakan manajer yang dilakukan tidak untuk memaksimalkan kepentingan pemilik atau pemegang saham, melainkan untuk kepentingan pribadi, misalnya dapat berupa penyusunan laporan keuangan agresif atau melakukan transaksi dengan pihak istimewa.

Desai dan Dharmapala (2006) mengungkapkan bahwa kerugian yang mungkin terjadi akibat tindakan penghindaran pajak antara lain, sebagai berikut :

- a. Kemungkinan mendapatkan sanksi atau penalti dari fiskus pajak, jika dilakukannya audit dan ditemukannya kecurangan dibidang perpajakan,
- b. rusaknya reputasi perusahaan akibat audit dari fiskus pajak,
- c. penurunan harga saham dikarenakan pemegang saham lainnya mengetahui tindakan penghindaran pajak yang dijalankan manajer dilakukan dalam rangka *rent extraction*.

Perkembangan perpajakan internasional tentang penghindaran pajak cukup monumental. Dahulu banyak pihak menyamakan *tax avoidance* sebagai tindakan legal, namun sekarang dalam *tax avoidance* sendiri bercabang. Ada yang menganggap *tax avoidance acceptable* dan *tax avoidance yang unacceptable*, perbedaan keduanya seperti diungkapkan oleh Slamet (2007):

- 1) Adanya tujuan usaha yang baik/tidak,
- 2) semata-mata untuk menghindari pajak/bukan,
- 3) sesuai/ tidak dengan *spirit dan intention of parliament*,
- 4) melakukan/tidak melakukan transaksi yang direkayasa.

Brian dan Michael (2002) membedakan *tax planning* menjadi *defensive tax planning* merupakan *tax planning* yang dilakukan dengan tidak menempatkan ahli atau penasehat perpajakan dan dilakukan hanya berdasarkan undang-undang domestik, dan *offensive tax planning* yang menempatkan tenaga ahli sebagai penasehat perpajakannya dan dilakukan dengan memanfaatkan negara-negara yang masuk dalam kategori *tax haven countries*.

Mengingat betapa pentingnya peran masyarakat membayar pajak yang menjadi tumpuan pendapatan negara untuk menanggung pembiayaan negara, maka warga negara dituntut untuk memenuhi kewajibannya dalam membayar pajak. Menurut Waluyo (2017) perlawanan pajak dapat dibedakan menjadi perlawanan pasif dan perlawanan aktif.

1. Perlawanan pasif, berupa hambatan pada pemungutan pajak yang terjadi karena keadaan pada wajib pajak bukan dari wajib pajak itu sendiri, seperti struktur ekonomi.
2. Perlawanan aktif, secara *riil* terlihat pada semua upaya dan perbuatan yang secara langsung ditujukan kepada pemerintah yang bertujuan untuk

menghindari pajak. Ada tiga bentuk perlawanan aktif, yaitu *tax avoidance* (penghindaran pajak), *tax evasion* (penggelapan pajak), dan pelimpahan pajak (Sari, 2013).

Tindakan penghindaran pajak dapat diukur dengan berbagai proksi. Proksi yang pertama adalah ETR, rendahnya ETR juga menjadi indikator pertanda dari tindakan penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan. Menurut Dittmer (2011) dalam Ardyansah dan Zulaikha (2014) mendefinisikan ETR merupakan rasio pajak yang dibayarkan untuk keuntungan sebelum pajak suatu periode tertentu, sehingga dengan nilai ETR maka manajer akan mengetahui efektivitas perencanaan pajak suatu perusahaan.

2.1.6.1 Anti *Avoidance Rules* di Indonesia

Upaya Pemerintah untuk meningkatkan kepatuhan perpajakan (*tax compliance*), seperti penerapan *Sunset Policy*, tidak diimbangi dengan pengaturan yang komprehensif terhadap skema-skema penghindaran pajak (*tax avoidance schemes*). Perlu dicatat bahwa UU Pajak Penghasilan (selanjutnya UU PPh) amandemen ke-IV (UU Nomor 36 Tahun 2008), memang menambah beberapa ayat pada Pasal 18 yang mengidentifikasi beberapa skema penghindaran pajak baru berikut aturan yang menetapkan konsekuensi hukum dari penyusunan skema-skema tersebut. Namun, anti-avoidance rules yang telah lebih dulu ada, seperti *thin capitalization* dan *CFC* tidak mengalami perubahan. Hal yang sama juga terjadi terhadap definisi hubungan istimewa. Hal ini dapat menimbulkan kerugian bagi negara, karena pengaturan-pengaturan tersebut dapat dengan mudah diantisipasi oleh Wajib Pajak (WP). Sebaliknya, istilah-istilah seperti “perusahaan” dan “kontrol” belum diberikan definisi dalam UU PPh atau dirujuk pada definisi dalam Undang-Undang lain (Adrianto, 2009).

Berikut akan dijelaskan secara jelas mengenai mekanisme kerja anti *avoidance rules* (peraturan-peraturan yang dibuat untuk mengantisipasi skema-skema penghindaran pajak (tax avoidance)) di Indonesia, khususnya yang terdapat dalam UU PPh pasca amandemen ke-IV. Peraturan-peraturan tersebut berlaku bagi WP Badan dan/atau WP Orang Pribadi. Tinjauan historis terhadap aturan-aturan tersebut juga akan dilakukan untuk mengetahui saat mulai berlakunya dan latar belakang pemberlakuan kebijakan-kebijakan tersebut serta perubahan-perubahannya. Perlu diketahui bahwa UU PPh tidak mengenal general anti-*avoidance rules*. Istilah ini didefinisikan Russo sebagai:

“General anti-avoidance rules are domestic rules that allow the tax authorities to recharacterize a transaction or a series of transactions that have been entered with the (sole or main) purpose of obtaining undue tax benefits. Many domestic tax systems contain such rules, either in the form of an expressed provision incorporated into the tax code or in the form of a general principle of abuse of law, generally developed by local judges in domestic case law.”

Sejalan dengan definisi tersebut, IBFD memberi definisi general anti-*avoidance rule* sebagai

“an anti-avoidance measure, generally statute based, providing criteria of general application, i.e. not aimed at specific taxpayers or transactions, to combat perceived tax avoidance”.

Anti-*avoidance rules* yang terdapat dalam Pasal 18 UU PPh mengatur jenis-jenis penghindaran pajak yang spesifik dan tertuju pada Wajib Pajak tertentu yang melakukan penghindaran pajak tersebut. Dengan kata lain, pengaturannya tidak bersifat sebagai pasal-pasal pengaman (*safeguard articles*) dalam mengantisipasi *abuse of law* saja (Adrianto, 2009).

1. Thin Capitalization

Pengaturan mengenai penentuan rasio modal dan hutang (debt to equity ratio) untuk kepentingan perpajakan (selanjutnya, thin capitalization) dilakukan

khususnya dalam hal pembiayaan pendirian perusahaan. Lebih spesifik, pembiayaan tersebut dilakukan terhadap sebuah anak perusahaan multinasional oleh perusahaan induknya, atau dari grup korporasi lainnya atau pihak ketiga. Ketika pembiayaan dilakukan oleh perusahaan induk atau kreditur yang berada di yurisdiksi yang berbeda dengan anak perusahaan yang akan dibiayai, maka jumlah penyertaan (saham atau hutang) pada anak perusahaan tersebut dapat mempengaruhi jumlah penghasilan kena pajak yang akan didistribusikan di antara dua yurisdiksi tersebut. Selain aspek lintas batas, pengaturan mengenai *thin capitalization* juga berkaitan dengan perlakuan pajak atas penghasilan yang diterima dari penyertaan modal (saham atau hutang) pada anak perusahaan. Secara umum, suatu perusahaan dapat didirikan melalui penyertaan modal berupa saham (*equity*) dengan hasil berupa dividen bagi pemiliknya atau hutang dengan hasil berupa bunga bagi kreditur; atau kombinasi keduanya (Adrianto, 2009).

Berdasarkan UU PPh Pasal 6 ayat (1) huruf a angka 1 Dari perspektif PPh, hal tersebut memiliki konsekuensi yang berbeda. Bunga yang dibayarkan kepada kreditur merupakan biaya yang secara langsung atau tidak langsung berkaitan dengan kegiatan usaha debitur dan dapat dikurangkan dari penghasilan bruto. Konsekuensi menurut UU PPh Pasal 4 ayat (1) huruf f bunga tersebut merupakan penghasilan dan menjadi objek PPh bagi kreditur.

Perlu diketahui bahwa bunga yang dimaksud bukan merupakan bunga tabungan atau deposito yang diperoleh seorang nasabah dari bank. Penghasilan yang terakhir disebut ini dapat dikenakan PPh Final (UU PPh pasal 4 ayat 2). Pengaturan mengenai *thin capitalization* dilakukan pertama kali dalam Pasal 18 ayat (1) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983. Pasca amandemen ke-IV UU PPh, pengaturannya tetap tidak berubah. Pasal 18 ayat (1) UU PPh mengatur bahwa:

Menteri Keuangan berwenang mengeluarkan keputusan mengenai besarnya perbandingan antara utang dan modal perusahaan untuk kepentingan penghitungan pajak berdasarkan Undang-Undang ini. Hal yang perlu diperhatikan dari pengaturan diatas adalah bahwa Pasal tersebut menggunakan istilah “perusahaan”. Istilah ini tidak didefinisikan secara eksplisit maupun implisit, baik dalam Penjelasan Pasal 18 ayat (1) UU PPh, maupun dalam Pasal 1 UU KUP. Selanjutnya, UU PPh juga tidak merujuk pada Undang-Undang lain yang mungkin mengatur tentang definisi perusahaan. Definisi atau rujukan ini penting, karena jika merujuk pada UU Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas, maka sebuah Perseroan Terbatas harus memiliki modal dasar yang seluruhnya terbagi dalam saham. Dengan kata lain, pembiayaan pendirian perusahaan berupa hutang tidak dimungkinkan oleh Undang-Undang tersebut. Memang benar bahwa rujukan kepada hukum perusahaan, atau pada hukum lainnya, dapat menimbulkan 18 UU Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas, Pasal 1 angka 1 masalah karena setiap perubahan dalam hukum perusahaan akan mempengaruhi perlakuan pajaknya pula (Frans, 1998). Namun, dalam hal ini, perubahan aturan perpajakan (UU PPh, 2008) tidak dilakukan untuk menyesuaikan hukum perusahaan yang telah lebih dulu diubah dan diganti (UU PT, 2007). Adrianto (2009) berpendapat bahwa istilah “perusahaan” harus diganti menjadi “badan” seperti yang diatur dalam UU PPh dan UU KUP. Di Indonesia, penentuan rasio antara hutang dan modal untuk kepentingan PPh ditetapkan setinggi-tingginya 3:1 (KMK No.1002/KMK.04/1984) dengan kata lain, sebagai contoh, jika pembiayaan pendirian perusahaan lintas batas ditetapkan sebesar 1000, maka penyertaan berupa hutang dapat ditetapkan setinggi-tingginya 750 dan modal sendiri berupa saham sebesar 250 (Adrianto, 2009).

Tujuan dari penetapan rasio hutang dan modal ini dijelaskan oleh Russo yaitu:

“Thin capitalization rules are aimed at disallowing the deduction of certain interest expenses at the level of the payer, when the debt to equity ratio of the debtor exceeds certain thresholds”.

Istilah *certain thresholds* oleh Russo dapat disamakan dengan istilah “kewajaran atau kelaziman usaha” yang terdapat dalam Penjelasan Pasal 18 ayat (1) UU PPh.

2. Controlled Foreign Corporation (CFC)

Pengaturan mengenai CFC dimaksudkan untuk memberikan kewenangan kepada negara untuk memungut pajak atas penghasilan yang diterima Wajib Pajaknya melalui badan asing yang berada dibawah kontrol WP tersebut, dimana pelaksanaan kontrol tersebut memungkinkan WP tersebut untuk menunda pendistribusian penghasilan oleh badan asing tersebut, sehingga akan menunda pula pembayaran pajaknya, bahkan sampai waktu yang tidak ditentukan (Raffael dan Russo, 2007)

Rasionalisasi pengaturan mengenai CFC dijelaskan oleh Russo:

“The rationale underlying these rules is that resident taxpayers may, by using different structures, divert profits to controlled foreign companies that are subject to a favourable tax treatment on the income received. This allows taxpayers to defer their tax liability until the profits of the foreign company are finally repatriated to them (generally in the form of a dividend or capital gain).”

Di Indonesia, pengaturan tentang CFC pertama kali dilakukan pada amandemen ke-II UU PPh (UU No. 10 Tahun 1994). Sama seperti pengaturan *thin capitalization*, pengaturannya pasca amandemen ke-IV UU PPh tidak berubah.

Pasal 18 ayat (2) UU PPh mengatur bahwa:

Menteri Keuangan berwenang menetapkan saat diperolehnya dividen oleh Wajib Pajak Dalam Negeri atas penyertaan modal pada badan usaha di luar negeri selain

badan usaha yang menjual sahamnya di bursa efek, dengan ketentuan sebagai berikut:

- a. besarnya penyertaan modal Wajib Pajak Dalam Negeri tersebut paling rendah 50% (lima puluh persen) dari jumlah saham yang disetor,
- b. secara bersama-sama dengan Wajib Pajak Dalam Negeri lainnya memiliki penyertaan modal paling rendah 50% (lima puluh persen) dari jumlah saham yang disetor.

Prima facie, keberadaan *CFC rule* telah melanggar asas teritorialitas, yang mengatur bahwa negara berhak memungut pajak atas penghasilan yang diperoleh di wilayah hukumnya, karena penghasilan yang diperoleh oleh badan asing “dipaksa” untuk didistribusikan kepada pemiliknya yang merupakan WP dalam negeri. Namun, penerapan *CFC rule* hanya mengoreksi penghasilan kena pajak yang diterima atau seharusnya diterima oleh WP dalam negeri tersebut, sehingga permasalahan apakah pendistribusian penghasilan itu dilakukan secara nyata bukanlah hal yang perlu diperhatikan. Dengan demikian, dalam *CFC rule*, tidak ada perpanjangan yurisdiksi suatu negara untuk memungut pajak atas badan asing (Adrianto, 2009).

Hal yang perlu diperhatikan adalah bahwa penentuan adanya kontrol terhadap badan usaha asing ditentukan berdasarkan presentase pemilikan saham atas badan asing oleh WP dalam negeri, yaitu paling rendah 50%. Jumlah presentase tersebut dalam banyak kasus belum dapat memberikan kontrol kepada pemegang saham. Umumnya, pengaturan pemilikan saham untuk dapat memberi kontrol ditetapkan “lebih dari 50%”. Selain itu, negara-negara seperti Italia, Inggris dan Amerika Serikat memiliki faktor-faktor lain untuk menentukan kontrol, antara lain jumlah kepemilikan *voting power*, yang tidak selalu sama dengan kepemilikan

saham pada umumnya. Selain itu, negara-negara seperti Prancis, Jerman, Inggris dan Amerika Serikat juga memiliki perangkat peraturan yang menetapkan bahwa *CFC rule* berlaku apabila tarif pajak efektif di negara tempat badan usaha asing tersebut lebih rendah dari tarif pajak efektif di negara-negara tersebut. Sebagai contoh, Inggris memberlakukan *CFC rule* jika “*effective taxation of the foreign company in that jurisdiction is at least 25% lower than what it would have been had the company been subject to UK corporation tax*”.(Adrianto, 2009). Disamping pengaturan yang lengkap mengenai kontrol, pengaturan *CFC rule* di negara-negara tersebut juga lebih kompleks dan detail, sehingga sulit untuk dilanggar.

3. Interest Stripping

BFD29 mendefinisikan *interest stripping* sebagai:

“*Anti-avoidance rules applied to excessive extraction of corporate profits by way of tax-deductible payments (typically interest) generally to related third parties who may be tax exempt with respect to the interest or subject to a lower rate of tax.*”

Pengaturan *interest stripping* pertama kali dilakukan dalam UU Nomor 7 Tahun 1983 dan tidak mengalami perubahan sampai amandemen ke-IV. Pasal 18 ayat (3) UU PPh mengatur:

“Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan (...) utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa (...)”

Pengaturan *interest stripping* ini serupa dengan *thin capitalization rule*. Kedua skema tersebut dilakukan secara lintas batas dan dipicu oleh perbedaan perlakuan pajak atas dividen dan bunga. Namun demikian, *interest stripping* lebih menekankan pada adanya dugaan penyertaan modal yang teselubung oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, yang diindikasikan dengan adanya

pembayaran bunga yang eksekutif dan tidak lazim terjadi antara para pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa (UU PPh Pasal 8 Ayat 3).

Berdasarkan definisi dari IBFD, tujuan yang ingin dicapai oleh WP dengan melakukan skema penghindaran pajak ini adalah untuk mengalihkan penghasilan bunga milik kreditur ke yurisdiksi yang memiliki tarif pajak lebih rendah sekaligus membebaskan biaya bunga pada anak perusahaan yang berada di yurisdiksi yang menetapkan tarif pajak lebih tinggi, yang selanjutnya akan dikurangkan dari penghasilannya. Melalui pengaturan Pasal 18 ayat (3) UU PPh, Direktur Jenderal (Dirjen) Pajak dapat mengklasifikasikan bunga yang melebihi batas kewajaran sebagai dividen (yang dapat dikenakan pajak) sekaligus melarang pengurangan biaya bunga pada anak perusahaan.

4. Conduit Company

IBFD mendefinisikan conduit company sebagai (Larking dan Barry, 2005):

“(...) a company which obtains the benefits of a tax treaty in respect of income arising in a foreign country, the economic benefit of which income accrues to persons in another country who would not have been entitled to such treaty benefits had they received the income directly.”

Pengaturan mengenai *conduit company* ini juga berkaitan dengan konsep *beneficial ownership* terhadap suatu penghasilan. Sampai saat ini, belum ada definisi internasional dari *beneficial ownership*, yang merupakan konsep yang terdapat di beberapa negara *common law* (Adrianto, 2009).

Di Indonesia, pengaturan mengenai conduit company baru pertama kali dilakukan pada amandemen ke-IV UU PPh. Pasal 18 ayat (3b) UU PPh mengatur:

“Wajib Pajak yang melakukan pembelian saham atau aktiva perusahaan melalui pihak lain atau badan yang dibentuk untuk maksud demikian (*special purpose company*), dapat ditetapkan sebagai pihak yang sebenarnya melakukan pembelian tersebut sepanjang Wajib Pajak yang bersangkutan memiliki hubungan

istimewa dengan pihak lain atau badan tersebut dan terdapat ketidakwajaran penetapan harga.”

Penghindaran pajak ini bersifat lintas batas. Namun demikian, seperti dijelaskan oleh IBFD di atas, pembentukan *conduit company* dilakukan untuk memperoleh manfaat yang terdapat dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B/*tax treaties*). Perlu dicatat bahwa umumnya *tax treaties* memberikan pengurangan tarif pajak pemotongan (*withholding tax rate*) atas penghasilan berupa dividen, bunga, royalty (UU PPh Pasal 23 ayat (1) huruf (a) angka 1).

5. International Hiring-out of Labor (IHL)

Berbeda dengan skema-skema penghindaran pajak sebelumnya, *international hiring-out of labor (IHL)* ditujukan khusus kepada WP badan (*employer*) yang memberikan kontrak pekerjaan (*employment*). Namun demikian, di Indonesia, pengaturan ini ditujukan pada WP orang pribadi dalam hal ini karyawan (*employee*), walaupun menggunakan skema yang sama. Sama seperti skema *conduit company*, penghindaran pajak ini bertujuan untuk memperoleh manfaat *tax treaties* semata (*treaty shopping*) (Adrianto, 2009).

Dalam skema IHL ini, secara legal formal, yang bertindak sebagai pemberi kerja adalah perusahaan yang dibuat atau ditunjuk oleh pemberi kerja yang sebenarnya (*economic employer/user*), atau disebut legal *employer/hirer*. Selanjutnya, *Commentary* tersebut juga menetapkan kriteria yang dapat digunakan negara-negara terkait (negara tempat karyawan menjadi residen pajak dan negara tempat pemberi kerja berada/pekerjaan dilakukan) untuk menetapkan *user and hirer*, yang diperlukan dalam mendistribusikan hak pemungutan pajak atas penghasilan karyawan antara negara-negara tersebut (Kess van, 2008).

Berbeda dengan paradigma OECD MC, pengaturan IHL di Indonesia memberikan hak negara Indonesia untuk memungut pajak atas penghasilan yang diterima WP terkait dengan pekerjaan yang dilakukannya di luar negeri. Namun, hal tersebut tidak akan mengganggu keseimbangan hak pemungutan pajak antara negara-negara dalam *tax treaties*. Pasal 18 ayat 3d mengatur:

”Besarnya penghasilan yang diperoleh Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri dari pemberi kerja yang memiliki hubungan istimewa dengan perusahaan lain yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia dapat ditentukan kembali, dalam hal pemberi kerja mengalihkan seluruh atau sebagian penghasilan Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri tersebut ke dalam bentuk biaya atau pengeluaran lainnya yang dibayarkan kepada perusahaan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia tersebut.”

Perlu diketahui bahwa pengaturan IHL dalam legislasi Indonesia baru dilakukan pertama kali pada amandemen ke-IV UU PPh. Dari ketentuan diatas dapat disimpulkan bahwa walaupun pengaturan IHL di Indonesia tidak mengganggu keseimbangan hak pemungutan pajak antara Indonesia dan mitra perjanjiannya, namun pengaturan tersebut tidak sesuai dengan tujuan *tax treaties* untuk menghindari pajak berganda, karena jika negara tempat *user* berada juga memungut pajak atas penghasilan WP tersebut, maka WP tersebut akan dikenai pajak sebanyak dua kali (pajak berganda). Hal ini hanya dapat diterima jika biaya yang dibebankan oleh *hirer* di Indonesia mencerminkan pembayaran remunerasi yang sesungguhnya, atau dengan kata lain, penghasilan yang diterima karyawan tersebut juga sebanyak dua kali. Perlu dicatat bahwa Pasal ini juga mensyaratkan adanya hubungan istimewa antara *hirer* dan *user* (Adrianto, 2009).

6. Hubungan Istimewa

Pengaturan mengenai *interest stripping*, *conduit company*, dan *international hiring out of labour* seperti yang telah dijelaskan diatas mensyaratkan adanya hubungan istimewa. Pengaturan mengenai hubungan istimewa pertama kali dilakukan pada UU Nomor 7 Tahun 1983 dan tidak mengalami perubahan

substansial sampai dengan amandemen ke-IV. Dalam Pasal 18 ayat (4) UU PPh dinyatakan bahwa hubungan istimewa dianggap ada apabila:

- a. Wajib Pajak mempunyai penyertaan modal langsung atau tidak langsung paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada Wajib Pajak lain; hubungan antara Wajib Pajak dengan penyertaan paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada dua Wajib Pajak atau lebih; atau hubungan di antara dua Wajib Pajak atau lebih yang disebut terakhir,
- b. Wajib Pajak menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung.

Selain adanya syarat kepemilikan saham minimum, hubungan istimewa juga ada apabila terdapat penguasaan manajemen atau penggunaan teknologi, walaupun tanpa hubungan kepemilikan (UU PPh Pasal 18 ayat 4 huruf (b)). Pengaturan mengenai hubungan istimewa ini penting, karena skema-skema penghindaran pajak hanya dapat dilakukan jika ada satu pihak yang mengontrol dan pihak lain untuk dikontrol. Hal ini juga terkait dengan *arm's length principle* yang masih dianut Indonesia. IBFD memberikan definisi *arm's length principle* sebagai berikut (Larking dan Barry, 2005):

“The principle requires associated enterprises to charge the same prices, royalties and other fees in relation to a controlled transaction that would be charged by independent parties in an uncontrolled transaction in otherwise comparable circumstances.”

Ketentuan mengenai hubungan istimewa juga dapat dimanfaatkan untuk menentukan dua atau lebih korporasi sebagai suatu grup korporasi yang dapat memanfaatkan fasilitas-fasilitas perpajakan tertentu, seperti pembebasan *withholding tax* atas dividen dan *capital gain*, konsolidasi penghasilan, atau

pengalihan kerugian. Namun, sampai saat ini, Indonesia belum memiliki rezim perpajakan atas grup korporasi (Adrianto, 2009).

2.1.7 Effective Tax Rate (ETR)

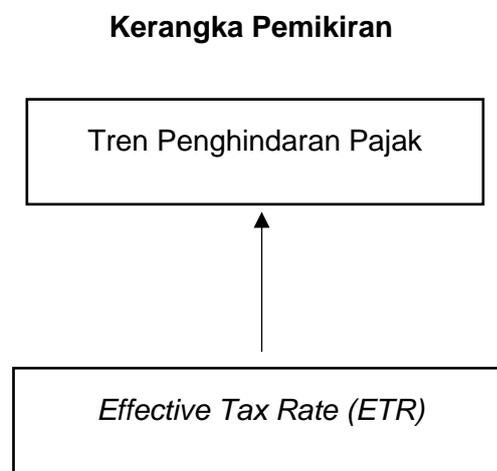
Menurut Noor *et al.* (2010) ETR sebenarnya merupakan ukuran beban pajak dari perusahaan karena mengungkapkan tingkat pajak yang dibayarkan terhadap laba perusahaan. ETR dapat digunakan sebagai indikator perencanaan pajak yang efektif. ETR perusahaan sering digunakan oleh para pembuat keputusan dan pihak-pihak yang berkepentingan sebagai salah satu acuan untuk membuat sistem pajak perusahaan karena ETR menyediakan ringkasan statistik dari efek kumulatif dari berbagai insentif pajak dan perubahan tarif pajak perusahaan ETR merupakan rasio total beban pajak terhadap laba sebelum pajak perusahaan (Richardson dan Lanis, 2007). Berdasarkan SFAS No.109, akuntansi pajak penghasilan, beban pajak terdiri dari jumlah beban pajak kini dan beban pajak tangguhan (Dyrenge *et al.*, 2007). Pajak kini merupakan jumlah pajak penghasilan yang terutang (dilunasi) atas laba kena pajak (rugi pajak) untuk satu periode (Martani, 2012). Sedangkan pajak tangguhan pada prinsipnya merupakan dampak PPh di masa yang akan datang yang disebabkan oleh perbedaan temporer antara perlakuan akuntansi dan perpajakan serta kerugian fiskal yang masih dapat dikompensasikan di masa yang akan datang yang perlu disajikan dalam laporan keuangan dalam suatu periode tertentu (Sari, 2005). Walby (2010) membagi tarif pajak menjadi empat macam, yaitu :

1. Tarif pajak statutori (*statutory tax rate*) adalah tarif pajak yang secara legal berlaku dan ditetapkan oleh otoritas perpajakan. Contoh dari tarif statutori adalah tarif PPh badan sebesar 25% untuk perusahaan yang memiliki peredaran bruto atau penjualan diatas Rp 50 Miliar.

2. Tarif pajak rata-rata (*average tax rate*) adalah rasio jumlah pajak yang dibayarkan terhadap jumlah penghasilan kena pajak. Tarif pajak rata-rata akan menjadi berbeda dengan tarif pajak statutori ketika tarif pajak statutori 17% memiliki tarif yang bertingkat. Pada saat tersebut tarif pajak rata-rata akan lebih rendah daripada tarif pajak statutori. Contohnya adalah lapisan tarif pajak penghasilan perseorangan yang memiliki tarif 5% sampai dengan 30%, akan tetapi mungkin tarif rata-ratanya berada pada tingkat 20%.
3. Tarif pajak marginal (*marginal tax rate*) adalah tarif pajak yang dikenakan atas sisa penghasilan kena pajak setelah dikenakan dengan tarif pajak sebelumnya. Contohnya penghasilan kena pajak seseorang sebesar Rp150.000.000,00 (seratus lima puluh juta rupiah). Tarif pajak yang berlaku adalah 5% untuk Rp0 - Rp50.000.000,00 (nol hingga lima puluh juta rupiah) dan tarif 15% berlaku untuk Rp50.000.000,00 - Rp250.000.000,00 (lima Puluh juta rupiah hingga dua ratus lima puluh juta rupiah). Sisa Rp100.000.000,00 (seratus juta rupiah) penghasilan orang tersebut akan dikenakan tarif sebesar 15%, dan 15% adalah tarif marginal.
4. Tarif pajak efektif (*effective tax rate*) adalah tarif pajak aktual yang harus dibayarkan oleh perusahaan dibandingkan dengan laba sebelum pajak atau laba akuntansi perusahaan. ETR menunjukkan proporsi atau persentase beban pajak yang ditanggung perusahaan terhadap laba sebelum pajak atau laba akuntansi perusahaan. Hal ini menjadi menarik karena tarif pajak yang berlaku atau tarif pajak statutori menurut Undang-Undang No 36 Tahun 2008 pasal 17 ayat (2a) untuk setiap perusahaan adalah sama yaitu 25%. Namun, jika dibandingkan dengan laba sebelum pajak atau laba akuntansi perusahaan akan menunjukkan persentase yang berbeda untuk setiap perusahaan

2.2 Kerangka Pemikiran

Berdasarkan landasan teori yang telah diuraikan di atas, maka terbentuklah kerangka pemikiran dari penelitian ini. Dalam kerangka penelitian ini dijelaskan atau digambarkan bagaimana hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen. Berikut ini adalah kerangka penelitian dalam penelitian ini seperti yang ditampilkan dalam gambar 2.1



Gambar 2.1

Nilai ETR menjadi proksi utama dalam pengukuran penghindaran pajak, Menurut Dittmer (2011) dalam Ardyansah dan Zulaikha (2014) mendefinisikan ETR merupakan rasio pajak yang dibayarkan untuk keuntungan sebelum pajak suatu periode tertentu, sehingga dengan ETR maka manajer akan mengetahui efektivitas perencanaan pajak suatu perusahaan, karena apabila perusahaan memiliki persentase ETR yang lebih tinggi dari tarif yang ditetapkan maka perusahaan kurang optimal dalam memaksimalkan insentif perpajakan yang ada. Semakin perusahaan memanfaatkan insentif perpajakan yang ada maka persentase ETR akan semakin rendah atau dengan kata lain akan semakin

memperkecil persentase jumlah pembayaran pajak dari laba komersial. Tujuan pengukuran ETR adalah untuk mengetahui beban pajak yang dibayarkan dalam tahun berjalan.